

ANALISIS PERBEDAAN PERSEPSI AUDITOR EKSTERNAL DAN PEMAKAI JASA TERHADAP KEPATUHAN AKUNTAN PUBLIK

Lilis Ardini*

Abstract

The objective of this study was finding out the compliance perception level of public accountant by involving external auditor and user as responder and observing wheter there are differences among each group or not.

Responder's perception about public accountants's compliance is measured based on ethics regulation of public accountant compartment by diving into 11 variables that are independency, integrity and objectivity, professional competency, professional correctness and accuracy, planning and supervision, data collection, compliance toward standar, accounting principle, responsibility toward client, responsibility toward the same profession colleague, responsibility and other practice. Beside that responders also gave their perception about 3 other variables that education, experience and organizational done by public accountant.

Collected data from 34 external auditor and 30 users were statistically analyzed using discriminant analysis. Statistic examination did by using SPSS software version 10.

SPSS result shows that from all variables, the mean of public accountant's compliance from external auditor group is 3,718 and from user group is 3,794.

The fist discriminant analysis results significance value above 0,05 for all variables except accounting principle which value is 0,035. Hence accounting principle is a variable that significantly differ the perception between auditor external group and user group about public accountant's compliance.

Keywords : *Public Accountant, compliance perception, external auditors, user, discriminant analysis*

Pendahuluan

Profesi akuntan di Indonesia pada masa yang akan datang menghadapi tantangan yang semakin berat. Dalam bidang keuangan, akuntanlah yang diharapkan dapat memberikan kontribusi terbesarnya terhadap jalannya tata kelola perusahaan secara baik dan benar. Profesi akuntan adalah salah satu profesi yang strategis dalam menciptakan iklim bisnis yang baik di negeri ini yang mendorong timbulnya investasi baru (Prayitno, 1999).

Menurut Machfoedz (Maryani, 2001) seorang akuntan dikatakan profesional apabila memenuhi tiga syarat yaitu berkeahlian (*skill*), berpengetahuan dan berkarakter. Karakter menunjukkan *personality* seorang profesional, yang di antaranya diwujudkan dalam sikap dan tindakan etisnya. Sikap dan tindakan etis akuntan akan sangat menentukan posisinya di masyarakat pemakai jasa profesinya. Hal ini pada akhirnya akan menentukan keberadaannya

* Anggota Ikatan Akuntan Indonesia Wilayah Jawa Timur

dalam peta persaingan di antara rekan seprofesi dari negara lainnya (Ludigdo, 1999).

Menurut Chua dkk (Maryani, 2001) dalam dekade belakangan ini etika akuntan telah menjadi *issue* yang penyebabnya antara lain dipicu oleh terjadinya *crash* pasar modal tahun 1987. Sedangkan di Indonesia, *issue* ini berkembang seiring dengan terjadinya beberapa pelanggaran etika, baik yang dilakukan oleh akuntan publik, akuntan *intern* maupun akuntan pemerintah. Ketua Umum IAI Zaenal Soejais mengakui profesi akuntan memang tidak luput dari kesalahan yang berakibat fatal bagi perekonomian (Harian Pikiran Rakyat, 26 September 2002). Untuk kasus akuntan publik, hasil penelitian BPKP terhadap 82 KAP menunjukkan bahwa selama tahun 1994 sampai dengan tahun 1997 terdapat sebesar 91,81% KAP/KAJ tidak memenuhi Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), sebesar 82,39% tidak menerapkan Sistem Pengendalian Mutu, sebesar 9,93% melakukan pelanggaran kode etik dan selebihnya sebesar 5,26% melanggar peraturan dan perundang-undangan. Sedangkan menurut Lovita (2003:54) masyarakat yang aktivitasnya bersentuhan dengan laporan keuangan dengan sendirinya berupaya melakukan kontrol terhadap peran profesi akuntan.

Menurut Maryani (2001) pelanggaran terhadap kode etik banyak dilakukan oleh seorang akuntan yang tidak mempunyai idealisme tinggi. Sikap idealis diartikan sebagai sikap tidak memihak dan terhindar dari berbagai konflik kepentingan. Akuntan yang tidak bersikap idealis tersebut hanya mementingkan dirinya sendiri agar mendapatkan *fee* yang tinggi dengan meninggalkan sikap independensinya. Berdasarkan fakta tersebut dapat dikatakan bahwa banyak akuntan yang belum memahami Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) dan kode etik (Andayani, 2002:41).

Untuk mengetahui seberapa besar kepatuhan akuntan publik secara keseluruhan terhadap aspek di atas, dilakukan observasi terhadap auditor eksternal dan pemakai jasa tentang persepsi mereka mengenai kepatuhan akuntan publik. Auditor eksternal adalah staf kantor akuntan publik yang bertugas mengaudit laporan keuangan sebuah perusahaan, sedangkan pemakai jasa yang dimaksudkan adalah pejabat struktural yang menduduki *top level management* suatu perusahaan yang diaudit antara lain direktur utama, direktur keuangan atau manager keuangan tetapi tidak menutupi kemungkinan auditor internal terlibat dalam hal ini. Kedua kelompok ini dipilih karena mempunyai kedekatan kerja yang paling intensif dengan tugas-tugas akuntan publik.

Persepsi auditor eksternal dan pemakai jasa terhadap akuntan publik sangat penting untuk diketahui karena mereka sangat berkompeten dalam mendampingi akuntan publik dan mengetahui teknis audit. Variabel dan materi survei penelitian ini mengacu pada SPAP sehingga lebih relevan dengan responden yang mengetahui ilmu akuntansi. Sehingga apakah ada perbedaan persepsi auditor eksternal dengan persepsi pemakai jasa terhadap kepatuhan akuntan publik

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui persepsi auditor eksternal dan pemakai jasa mengenai kepatuhan akuntan publik terhadap aturan etika kompartemen akuntan publik dan untuk mengetahui variabel yang secara

signifikan membedakan persepsi antara auditor eksternal dan pemakai jasa mengenai kepatuhan akuntan publik terhadap aturan etika kompartemen akuntan publik. Dari sini akan dapat diketahui tingkat pemahaman aturan etika yang direfleksikan oleh persepsinya terhadap persoalan-persoalan etika yang dihadapi dalam tugas sehari-hari akuntan publik dan faktor-faktor yang menyebabkan timbulnya perbedaan persepsi tersebut.

Tinjauan Kepustakaan

Etika Akuntan

Mengutip pendapat Karl Barth (Ludigdo, 1999) mengungkapkan bahwa etika (*ethos*) adalah sebanding dengan moral (*mos*), di mana keduanya merupakan filsafat tentang adat kebiasaan (*sitten*). *Sitten* dalam perkataan Jerman menunjukkan arti moda (*mode*) tingkah laku manusia, suatu konstansi tindakan manusia. Beekun (1997:2) menyatakan sekumpulan dari prinsip-prinsip moral yang membedakan sesuatu yang benar dari yang salah.

Pengertian etika dalam kamus Echols dan Shadily (Andayani, 2002:40), adalah bertindak etis, layak, beradab dan bertata susila. Etika terdiri dari prinsip-prinsip moral dan standar. Moralitas berfokus pada perilaku manusiawi 'benar' dan 'salah'. Selanjutnya Arens-Loebbecke (Andayani, 2002:41) menyatakan bahwa etika secara umum didefinisikan sebagai perangkat moral atau nilai.

Tetapi, dengan adanya etika yang baik maka walaupun hukum kurang memadai maka orang akan tetap berlaku etis (Maryani, 2001). Lebih lanjut Lindrianasari menyatakan bahwa etika merupakan sesuatu yang fundamental dalam *community sustainability* dan konsep *humanity* tidak berarti bila tidak didasari kesadaran beretika dalam interaksi komunitas. Pengembangan dan kesadaran etik/moral memainkan peran kunci dalam semua area profesi akuntansi.

Namun sebenarnya proses kognitif kesadaran etik belum bisa sepenuhnya dapat digunakan untuk memprediksi perilaku pengambilan keputusan, karena sebenarnya ada variabel lain yang berinteraksi dengannya yang mempengaruhi perilaku. Trevino (Muawanah dan Indriantoro, 2001:134) menyatakan kesadaran akan benar dan salah saja tidak cukup untuk memprediksi perilaku pengambilan keputusan etis. Diperlukan variabel yang dapat berinteraksi dengan *cognitif style* untuk menentukan bagaimana individu berperilaku dalam merespon dilema etis.

Kode Etik IAI: SPAP

Kode etik yaitu norma perilaku yang mengatur hubungan antara akuntan dengan kliennya, antara akuntan dengan sejawatnya, dan antara profesi dengan masyarakat. Pada dasarnya tujuan adanya kode etik adalah untuk melindungi kepentingan anggota dan kepentingan masyarakat yang menggunakan jasa profesi. Dengan demikian kaidah etika masyarakat adalah pedoman, patokan atau ukuran yang tercipta melalui konsensus atau keagamaan, maupun kebiasaan yang didasarkan pada nilai baik dan buruk (Siwahjoeni dan Gudono, 1999:170).

Kode etik akuntan dapat diartikan:

1. Sebagai suatu prinsip dan moral dan pelaksanaan aturan yang memberikan

pedoman kepada akuntan dalam berhubungan dengan klien, masyarakat dan akuntan lain sesama profesi.

2. Suatu alat sarana sarana untuk memberikan keyakinan kepada klien, pemakai laporan keuangan dan masyarakat pada umumnya tentang kualitas atau mutu jasa yang diberikan oleh akuntan (Halim, 1995:16).

Kode etik mungkin akan berubah lagi di masa yang akan datang (Tuanakotta, 1982:23).

American Institute of Certified Public Accountant (AICPA) telah memberikan standar perilaku etis bagi para Akuntan Publik. Perilaku profesional yang telah ditetapkan oleh AICPA dalam Arens dan Loebbecke (1995:81) meliputi : (1) Prinsip-prinsip yang meliputi tanggungjawab, bertindak untuk kepentingan masyarakat, bertindak jujur, integritas, obyektivitas, dan independensi, bekerja cermat, serta mengevaluasi kelayakan lingkup dan sifat jasa, (2) peraturan perilaku yang harus ditaati oleh profesi akuntan publik (3) interpretasi, (4) kelengkapan etika. Dengan standar perilaku etis yang ditetapkan AICPA memberikan pedoman dan arahan bagi akuntan publik dalam menjalankan tugasnya sebagai auditor (Andayani, 2002:41).

Meskipun demikian, Hardjapamekas dalam MAJALAH TEMPO - 29 Agustus 2002 mengatakan bahwa di balik kompetensi teknis itu, ada hal-hal yang sering diabaikan, seperti integritas dan derajat tinggi dalam bersikap obyektif, tidak memihak (*impartial*), serta sangat paham tentang batas-batas hitam-putih (tanpa kompromi) mengenai hal-hal yang mengandung benturan kepentingan (*conflict of interest*).

Faktor independensi, integritas dan obyektivitas akuntan semakin menjadi sorotan publik semenjak munculnya kasus-kasus skandal korporasi besar di Amerika Serikat, yang melibatkan perusahaan raksasa, seperti Enron, Xerox dan Worldcom. Kasus tersebut secara kasatmata melibatkan profesi akuntan khususnya mereka yang memeriksa laporan keuangan perusahaan yang dilakukan KAP atau yang dikenal pula dengan istilah Independent Auditor. (Agoes, 1996).

Dalam kaitan hubungan dengan rekan sesama profesi, akuntan publik dituntut untuk bisa menjaga citra profesi dan hubungan baik dengan rekan sejawatnya termasuk saat menjalankan praktek atau kegiatan lain yang tidak berhubungan secara langsung dengan profesi akuntan.

Akuntan Publik

Menurut Standar Profesional Akuntan Publik, akuntan publik adalah akuntan yang memiliki izin dari Menteri Keuangan atau pejabat yang berwenang lainnya untuk menjalankan praktik akuntan publik. Sedangkan menurut Hardjapamekas, akuntan publik (AP) adalah akuntan yang hasil pekerjaannya berhubungan dengan dan digunakan publik atau kelompok publik tertentu --bisa pemerintahan, investor, pelaku pasar modal, atau masyarakat umum.

Kewenangan AP adalah melakukan pengujian dan pemeriksaan transaksi keuangan perusahaan secara independen dan obyektif. Pengujian ini dimaksudkan untuk memperoleh keyakinan profesional apakah laporan keuangan perusahaan telah menyajikan dengan wajar posisi dan kondisi keuangan perusahaan pada saat

dan masa tertentu, berdasarkan standar yang berlaku. "Hak istimewa" itulah yang menurunkan hak lain bagi AP untuk menerima bayaran, imbalan dari independensi, objektivitas, dan kompetensi profesionalnya (Hardjapamekas). Setidaknya ada tiga buah *issue* penting mengenai akuntan publik Indonesia yaitu : globalisasi, penciptaan *good corporate governance* dan krisis kepercayaan terhadap profesi akuntan.

Kepatuhan Akuntan Publik

Kepatuhan (*compliance*) berarti mematuhi semua kebijakan atau peraturan yang dibuat pimpinan dilakukan dengan baik oleh staf dan pihak yang terlibat tanpa terkecuali (Suharto, 2002:33). Kepatuhan dijadikan alat yang menunjukkan apakah kebijakan entitas perusahaan, organisasi atau pemerintah dipatuhi dengan baik dan benar. Semua profesi termasuk akuntan dituntut untuk mematuhi etika, yaitu bertindak sesuai dengan moral dan nilai-nilai yang berlaku (Andayani, 2002:40).

Sedangkan profesional bagi akuntan publik adalah perilaku bertanggung jawab terhadap profesinya, peraturan, undang-undang, klien dan masyarakat termasuk para pemakai laporan keuangan. Fakta mengatakan bahwa perilaku profesional diperlukan bagi semua profesi, agar profesi yang telah menjadi pilihannya mendapat kepercayaan dari masyarakat (Andayani, 2002:41).

Oleh karena itulah diperlukan pengukuran kepatuhan akuntan publik yang dilakukan dalam rangka mengawasi agar wewenang, tugas, fungsi dan peranan dapat dilaksanakan dengan baik. Tujuan akhirnya untuk menghidupkan organisasi dalam mencapai tujuan. Untuk membuktikan semua aturan, kebijakan, sistem dan prosedur dilakukan dengan baik, pengukuran kepatuhan akuntan menjadi lebih berperan.

Hubungan Akuntan Publik dan Pemakai Jasa

Dalam menjalankan tugas audit, akuntan publik memerlukan kerjasama yang baik dengan pihak manajemen perusahaan sebagai pemakai jasa. Dalam Pernyataan Standar Audit (PSA) No. 17 SA Seksi 333 mensyaratkan akuntan untuk memperoleh surat representasi manajemen. Bagian itu merupakan bagian dari audit yang dilaksanakan berdasar Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP).

Surat representasi manajemen yang diperoleh akuntan tergantung dari sifat penugasan dan kondisi serta penyajian laporan keuangan. Representasi manajemen memaparkan hal-hal yang secara individual atau kelompok berdampak material pada laporan keuangan. (Halim, 1995). Sedangkan bila yang direpresentasikan tidak berhubungan langsung dengan penyajian laporan keuangan, persyaratan materialitas tidak harus diterapkan. Melihat eratnya hubungan antara akuntan publik dengan manajemen perusahaan yang menjadi kliennya maka sangat relevan jika persepsi manajemen perusahaan terhadap kepatuhan akuntan publik bisa dijadikan referensi atas kinerja akuntan publik.

Faktor yang Membentuk Persepsi

Persepsi adalah proses dimana individu memilih, menata dan menafsirkan stimula menjadi suatu gambaran yang bermakna dan koheren tentang dunia (Turpen and Witmer 1997:65). Landasan fisiologis dari persepsi ini diterangkan dalam hukum Ernst Weber sebagai berikut :

“Semakin kuat stimulus awal, semakin besar tambahan intensitas yang diperlukan oleh stimulus kedua agar dapat dipersepsi sebagai berbeda”

Persepsi yang muncul dari seseorang dipengaruhi oleh beberapa faktor antara lain wawasan, *interest* dan *ekspektasi* terhadap obyek yang bersangkutan. Robbins (1994:186) dalam buku *Organizational Behavior* mengemukakan, persepsi dipengaruhi oleh 3 hal, yakni faktor pada pemersepsi, faktor dalam situasi, dan faktor pada target.

Dalam penelitian ini akan diuji apakah perbedaan itu disebabkan dari latar belakang persepsi terhadap independensi; integritas dan obyektifitas; kompetensi profesional; kecermatan dan keseksamaan profesional; perencanaan dan supervisi; pengumpulan data; kepatuhan terhadap standar; prinsip akuntansi; tanggung jawab terhadap klien; tanggung jawab terhadap rekan seprofesi; serta tanggung jawab dan praktik lainnya dari akuntan publik.

Penelitian ini akan mengetahui manakah di antara kesebelas variabel tersebut yang secara signifikan membedakan responden yang memberikan persepsi patuh dan cukup patuh.

Pembahasan lebih lanjut mengenai variabel yang mempengaruhi persepsi responden terhadap kepatuhan akuntan publik adalah sebagai berikut :

1. Independensi
2. Integritas dan obyektivitas
3. Kompetensi profesional
4. Kecermatan dan keseksamaan profesional
5. Perencanaan dan supervisi
6. Pengumpulan data
7. Kepatuhan terhadap standar
8. Prinsip akuntansi
9. Tanggung jawab terhadap klien
10. Tanggung jawab terhadap rekan seprofesi
11. Tanggung jawab dan praktik lainnya.

Hipotesis

Berdasarkan rumusan masalah, tujuan penelitian, tinjauan teoritis dan kajian empiris maka hipotesis penelitian ini disusun sebagai berikut :

H : Tidak ada perbedaan persepsi yang signifikan antara auditor eksternal dan pemakai jasa terhadap kepatuhan akuntan publik.

Metode Penelitian

Definisi Operasional Variabel

Definisi operasional adalah penentuan konstruk sehingga menjadi sebuah variabel yang dapat diukur. Definisi operasional memungkinkan pengembangan lanjutan dari sebuah penelitian dengan membuat replikasi atau modifikasi cara pengukuran konstruk yang lebih baik.

Populasi dan Sampel

Menurut data IAI Surabaya, jumlah KAP yang terdaftar adalah 59 buah KAP. Penelitian ini akan mengajak berpartisipasi sekitar 30 orang auditor eksternal yang bekerja di KAP Surabaya serta 30 orang pemakai jasa yang bekerja di perusahaan yang menjadi klien KAP. Hal ini berdasarkan pada teori *Central Limit Theoreme* yang menyatakan untuk mencapai kurva normal jumlah minimum sampelnya adalah 30.

Penentuan responden menggunakan metode *Purposive Sampling*. Metode ini digunakan karena ciri dan sifat populasi adalah khas dan sudah diketahui sebelumnya. Responden auditor eksternal diambil dari staf auditor KAP, sedangkan responden pemakai jasa adalah manager perusahaan yang diwajibkan menerbitkan laporan keuangan yang sudah diaudit oleh KAP.

Instrumen Penelitian

Instrumen penelitian sebagai alat untuk pengumpulan data berupa *daftar pertanyaan* sesuai dengan tujuannya yakni untuk menentukan bobot setiap variabel yang diteliti yang meliputi 11 variabel yaitu : independensi; integritas dan obyektifitas; kompetensi profesional; kecermatan dan keseksamaan profesional; perencanaan dan supervisi; pengumpulan data; kepatuhan terhadap standar; prinsip akuntansi; tanggung jawab terhadap klien; tanggung jawab terhadap rekan seprofesi; serta tanggung jawab dan praktik lainnya. Instrumen tersebut dituangkan dalam beberapa pertanyaan yang bertujuan mengungkapkan pendapat responden tentang kepatuhan akuntan publik secara umum dalam persepsi mereka.

Pengukuran persepsi auditor eksternal dan pemakai jasa terhadap kepatuhan akuntan publik dilakukan dengan menggunakan kuesioner multifaktor. Dalam hal ini masing-masing responden diminta untuk memberikan pendapat tentang akuntan publik dalam hal kepatuhan Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik.

Pendapat tersebut lalu dikonversikan ke dalam skala berupa angka-angka dari jawaban-jawaban yang diberikan. Variabel-variabel yang telah disebutkan sebelumnya diukur dengan menggunakan skala tingkat sumatif (*summated rating scale*), lebih dikenal dengan skala *Likert*, yang diperoleh melalui tanggapan kesetujuan atau ketidaksetujuan responden terhadap pertanyaan atau pernyataan yang diajukan.

Analisis Hasil

Statistik deskriptif menggambarkan kecenderungan umum dari sampel yang diobservasi. Tabel 1 berikut menunjukkan hasil analisis deskriptif mengenai keadaan responden

Tabel 1. Klasifikasi dan Bidang Usaha Responden

Auditor Eksternal	K.AP besar	KAP sedang	KAP kecil
	8 (23,5 %)	17 (50 %)	9 (26,5 %)
Pemakai Jasa	Jasa	Manufaktur	Dagang
	10 (33,3 %)	12 (40 %)	8 (26,7 %)

Sumber : Data diolah

Tabel 2. Analisis Validitas dan Reliabilitas Data Variabel Independensi

Pertanyaan	Auditor Eksternal				Pemakai Jasa			
	Alpha	r hitung	r tabel	Ket	Alpha	r hitung	r tabel	Ket
Q1	0,7781	0,3747	0,3394	Reliable valid	0,6936	0,4787	0,361	reliable valid
Q2		0,5444				0,3794		
Q3		0,4772				0,6139		
Q4		0,6591				0,4229		
Q5		0,8003				0,3971		

Sumber : Data diolah

Tabel 3 . Analisis Validitas dan Reliabilitas Data Variabel Integritas dan Obyektivitas

Pertanyaan	Auditor Eksternal				Pemakai Jasa			
	Alpha	r hitung	r tabel	Ket	Alpha	r hitung	r tabel	Ket
Q6	0,7582	0,5829	0,3394	reliable valid	0,7634	0,4195	0,361	reliable valid
Q7		0,5919				0,6659		
Q8		0,4927				0,5834		
Q9		0,5905				0,6442		

Sumber : Data diolah

Tabel 4
Analisis Validitas dan Reliabilitas Data Variabel Kompetensi Profesional

	Auditor Eksternal					Pemakai Jasa				
Pertanyaan	Alpha	r hitung	r tabel	Ket		Alpha	r hitung	r tabel	Ket	
Q10	0,7671	0,4511	0,3394	reliabel	valid	0,7607	0,4687	0,361	reliabel	valid
Q11		0,6656					0,6604			
Q12		0,7072					0,8356			
Q13		0,5245					0,4049			

Sumber : Data diolah

Tabel 5
Analisis Validitas dan Reliabilitas Data Variabel Kecermatan dan Keseksamaan Profesional

Keseksamaan Profesional

	Auditor Eksternal					Pemakai Jasa				
Pertanyaan	Alpha	r hitung	r tabel	Ket		Alpha	r hitung	r tabel	Ket	
Q14	0,9315	0,3747	0,3394	reliabel	valid	0,7348	0,6052	0,361	relaibel	valid
Q15		0,5444					0,6052			

Sumber : Data diolah

Tabel 6
Analisis Validitas dan Reliabilitas Data Variabel Perencanaan dan Supervisi

	Auditor Eksternal				Pemakai Jasa					
Pertanyaan	Alpha	r hitung	r tabel	Ket		Alpha	r hitung	r tabel	Ket	
Q16	0,9414	0,9110	0,3394	reliabel	valid	0,8453	0,6168	0,361	reliabel	valid
Q17		0,8243					0,7635			
Q18		0,7886					0,5186			
Q19		0,8099					0,4624			
Q20		0,7358					0,6952			
Q21		0,8424					0,7752			
Q22		0,7097					0,5161			
Q23		0,7150					0,3955			

Sumber : Data diolah

Tabel 7
Analisis Validitas dan Reliabilitas Data Variabel Pengumpul Data

Pertanyaan	Auditor Eksternal					Pemakai Jasa				
	Alpha	r hitung	r table	Ket		Alpha	r hitung	r tabel	Ket	
Q24	0,7496	0,7646	0,3394	reliabel	valid	0,8413	0,7186	0,361	reliabel	valid
Q25		0,6177					0,8286			
Q26		0,3833					0,4786			
Q27		0,5414					0,8327			
Q28		0,4797					0,4552			

Sumber : Data diolah

Tabel 8
Analisis Validitas dan Reliabilitas Data Variabel Kepatuhan terhadap Standar

Pertanyaan	Auditor Eksternal					Pemakai Jasa				
	Alpha	r hitung	r table	Ket		Alpha	r hitung	r tabel	Ket	
Q29	0,9509	0,9313	0,3394	reliabel	valid	0,7491	0,5266	0,361	reliabel	valid
Q30		0,9237					0,3953			
Q31		0,8368					0,4620			

Sumber : Data diolah

Tabel 9
Analisis Validitas dan Reliabilitas Data Variabel Prinsip Akuntansi

Pertanyaan	Auditor Eksternal					Pemakai Jasa				
	Alpha	r hitung	r tabel	Ket		Alpha	r hitung	r tabel	Ket	
Q32	0,7095	0,5540	0,3394	reliabel	valid	0,6740	0,5087	0,361	valid	reliabel
Q33		0,5540					0,5087			

Sumber : Data diolah

Tabel 10
Analisis Validitas dan Reliabilitas Data Variabel Tanggung Jawab terhadap Klien

Pertanyaan	Auditor Eksternal					Pemakai Jasa				
	Alpha	r hitung	r tabel	Ket		Alpha	r hitung	r tabel	Ket	
Q34	0,7571	0,6656	0,3394	reliabel	valid	0,6981	0,3864	0,361	reliabel	valid
Q35		0,6271					0,3525			
Q36		0,4785					0,5012			

Sumber : Data diolah

Tabel 11
Analisis Validitas dan Reliabilitas Data Variabel Tanggung Jawab terhadap Rekan Seprofesi

Pertanyaan	Auditor Eksternal					Pemakai Jasa				
	Alpha	r hitung	r tabel	Ket		Alpha	r hitung	r tabel	Ket	
Q37	0,6303	0,3450	0,3394	reliabel	valid	0,8263	0,3413	0,361	reliabel	valid
Q38		0,3842					0,8270			
Q39		0,4960					0,8664			
Q40		0,4728					0,6658			

Tabel 12
Analisis Validitas dan Reliabilitas data Variabel Tanggung Jawab dan Praktik lainnya

Pertanyaan	Auditor Eksternal					Pemakai Jasa				
	Alpha	r hitung	r tabel	Ket		Alpha	r hitung	r tabel	Ket	
Q41	0,7767	0,6818	0,3394	Reliable	Valid	0,8916	0,8356	0,361	reliabel	valid
Q42		0,5587					0,8386			
Q43		0,5699					0,7987			
Q44		0,5932					0,8172			
Q45		0,3589					0,4121			

Sumber : Data diolah

Berdasarkan hasil olahan data, diperoleh gambaran tentang masing-masing variabel mengenai persepsi auditor eksternal dan pemakai jasa terhadap kepatuhan akuntan publik sebagai berikut:

Tabel 13
Persepsi Auditor Eksternal dan Pemakai Jasa terhadap Kepatuhan Akuntan Publik

INDEPENDENSI	RATA-RATA	
	AE	PJ
Q1	3,18	2,87
Q2	3,38	3,17
Q3	3,82	3,80
Q4	4,18	3,97
Q5	3,88	4,13
	3,688	3,5867
INTEGRITAS & OBJECTIVITAS	RATA-RATA	
	AE	PJ
Q6	3,56	3,73
Q7	3,79	4,00
Q8	3,62	3,67
Q9	4,03	4,10
	3,7500	3,8750
KOMPETENSI PROFESIONAL	RATA-RATA	
	AJ	PJ
Q10	3,15	3,33
Q11	3,97	4,03
Q12	4,06	4,07
Q13	3,82	3,53
	3,7500	3,7417
KECERMATAN & KESEKSAMAAN PROFESIONAL	RATA-RATA	
	AJ	PJ
Q14	3,79	4,10
Q15	3,97	4,27
	3,8824	4,1833

PERENCANAAN & SUPERVISI	RATA-RATA	
	AE	PJ
Q16	4,03	4,10
Q17	3,94	4,13
Q18	3,94	4,17
Q19	3,79	4,00
Q20	3,88	4,07
Q21	3,91	4,23
Q22	3,88	4,17
Q23	3,24	3,77
	3,8897	4,0792
PENGUMPULAN DATA	RATA-RATA	
	AE	PJ
Q24	4,18	3,83
Q25	4,15	4,00
Q26	2,65	3,10
Q27	3,97	3,90
Q28	3,79	3,13
	3,7471	3,5933
KEPATUHAN TERHADAP STANDAR	RATA-RATA	
	AE	PJ
Q29	4,06	3,77
Q30	4,15	3,97
Q31	4,03	4,10
	4,0784	3,9444
PRINSIP AKUNTANSI	RATA-RATA	
	AE	PJ
Q32	3,97	4,20
Q33	3,65	4,13
	3,8088	4,1667

TANGGUNG JAWAB PADA KLIEN	RATA-RATA	
	AE	PJ
Q34	3,47	3,73
Q35	3,18	3,23
Q36	3,47	3,87
	3,3725	3,6111
TANGGUNG JAWAB PADA REKAN SEPROFESI	RATA-RATA	
	AE	PJ
Q37	3,56	3,33
Q38	3,41	3,77
Q39	3,88	3,97
Q40	3,35	3,67
	3,5515	3,6833
TANGGUNG JAWAB & PRAKTEK LAINNYA	RATA-RATA	
	AE	PJ
Q41	3,41	3,23
Q42	3,09	3,13
Q43	3,50	3,23
Q44	3,44	3,53
Q45	3,06	3,23
	3,3000	3,2733

Sumber : Data diolah

Tabel 14. Skor Kepatuhan

Variabel	Auditor Eksternal		Pemakai Jasa	
	Rata-rata	SB	Rata-rata	SB
Independensi	3,6882 ±	0,5953	3,5867 ±	0,7276
Integritas dan obyektifitas	3,7500 ±	0,5000	3,8750 ±	0,7214
Kompetensi profesional	3,7500 ±	0,5000	3,7417 ±	0,8107
Kecermatan dan keseksamaan profesional	3,8824 ±	0,7392	4,1833 ±	0,7250
Perencanaan dan supervisi	3,8897 ±	0,5925	4,0792 ±	0,5288
Pengumpulan data	3,7471 ±	0,4653	3,5933 ±	0,7547
Kepatuhan terhadap standar	4,0784 ±	0,8530	3,9444 ±	0,6729
Prinsip akuntansi	3,8088 ±	0,6744	4,1667 ±	0,6477
Tanggung jawab terhadap klien	3,3725 ±	0,7904	3,6111 ±	0,7686
Tanggung jawab terhadap rekan seprofesi	3,5515 ±	0,5358	3,6833 ±	0,7739
Tanggung jawab dan praktik lainnya	3,3000 ±	0,5768	3,2733 ±	1,0218
Rata-rata Kepatuhan :	3,7108		3,7944	

Sumber : Data diolah

Analisis Diskriminan

Berdasarkan teknik analisis yang digunakan dalam penelitian uji analisis diskriminan, maka diperoleh hasil sebagai berikut :

Tabel 15. Hasil Uji F

	F	Signifikansi
Independensi	0,377	0,542
Integritas dan obyektifitas	0,661	0,419
Kompetensi professional	0,003	0,960
Kecermatan dan keseksamaan	2,690	0,106
Perencanaan dan supervisi	1,801	0,184
Pengumpulan data	0,987	0,324
Kepatuhan thd standar	0,478	0,492
Prinsip akuntansi	4,656	0,035
Tanggung jawab pada klien	1,490	0,227
Tanggung jawab pd rekan seprofesi	0,640	0,427
Tanggung jawab pada praktek lainnya	0,017	0,897

Sumber : Data diolah

Pada tabel hasil uji F menunjukkan hanya variabel prinsip akuntansi yang memberikan perbedaan yang signifikan antara kelompok responden auditor eksternal dan pemakai jasa, maka H1 yang menyatakan tidak ada perbedaan antara kelompok auditor eksternal dan pemakai jasa ditolak. Hal ini terlihat dari angka Signifikansi dari variabel prinsip akuntansi yang bernilai 0,035 ($p < 0,05$). Hal ini dibuktikan dengan metode *stepwise* yang menunjukkan hanya tersisa variabel prinsip akuntansi yang benar-benar membedakan persepsi responden mengenai "kepatuhan" akuntan publik. Selanjutnya berdasarkan analisis diskriminan juga dapat diketahui urutan variabel yang paling membedakan antara persepsi auditor eksternal dan pemakai jasa, yang selengkapnya dapat dilihat pada tabel berikut.

Tabel 16
Urutan Variabel Pembeda pada Auditor Eksternal dan Pemakai Jasa

	Function
Prinsip akuntansi	1,000
Kecermatan dan keseksamaan ^a	0,551
Perencanaan dan supervisi ^a	0,449
Kepatuhan thd standar ^a	0,313
Tanggung jawab pd rekan seprofesi ^a	0,289
Tanggung jawab pada praktek lainnya ^a	0,274
Pengumpulan data ^a	0,224
Independensi ^a	0,215
Tanggung jawab pada klien ^a	0,209
Kompetensi profesional ^a	0,167
Integritas dan obyektivitas ^a	0,159

^a This variable not used in the analysis.

Sumber : Data diolah

Pada tabel di atas terlihat bahwa variabel prinsip akuntansi adalah variabel yang paling membedakan (*discriminates the most*) dan variabel integritas dan obyektivitas adalah variabel pembeda yang terkecil (*discriminates the least*).

Pembahasan

Berdasarkan variabel dependen dalam penelitian ini adalah auditor eksternal terhadap kepatuhan auditor maka yang diukur: independensi, integritas dan obyektivitas, kompetensi profesional, kecermatan dan keseksamaan profesional, perencanaan dan supervisi, pengumpulan data, kepatuhan terhadap standar, prinsip akuntansi, tanggung jawab terhadap klien, tanggung jawab terhadap rekan seprofesi, serta tanggung jawab dan praktik lainnya.

Hasil pengolahan statistik deskriptif dengan menggunakan SPSS menunjukkan rata-rata skor tertinggi kepatuhan akuntan publik dari kelompok auditor eksternal dicapai oleh variabel "Kepatuhan terhadap Standar" sebesar 4,0784 sedangkan untuk kelompok pemakai jasa dicapai oleh variabel "Kecermatan dan Keseksamaan Profesional" sebesar 4,1833. Sedangkan secara total dari keseluruhan variabel, rata-rata persepsi kepatuhan akuntan publik dari kelompok auditor eksternal adalah sebesar 3,718 dan dari pemakai jasa sebesar 3,794.

Tabel 17
Skor Kepatuhan Tertinggi

Variabel	Auditor Eksternal		Pemakai Jasa	
	Rerata	SB	Rerata	SB
Kecermatan dan keseksamaan profesional	3,8824 ±	0,7392	4,1833 ±	0,7250
Kepatuhan terhadap standar	4,0784 ±	0,8530	3,9444 ±	0,6729

Sumber : Data diolah

Hal ini dapat diinterpretasikan bahwa secara umum kepatuhan akuntan publik cukup tinggi baik menurut persepsi kalangan auditor eksternal maupun kalangan pemakai jasa. Sedangkan skor kepatuhan lebih rendah yang diberikan oleh kalangan auditor eksternal bisa dipahami karena auditor eksternal lebih mengenal seluk-beluk lingkup kerja akuntan publik sehingga mampu mengenali lebih baik kemungkinan kecurangan (*fraud*) yang dilakukan akuntan publik. Selain itu dalam hal pengetahuan dan pengalaman dinyatakan bahwa auditor eksternal akan lebih banyak mendapatkan informasi tentang akuntansi yang seharusnya diketahui oleh seorang akuntan.

Analisis diskriminan pada bab sebelumnya menunjukkan hasil bahwa secara empiris variabel prinsip akuntansi secara signifikan membedakan persepsi keseluruhan antara kelompok auditor eksternal dan kelompok pemakai jasa terhadap kepatuhan akuntan publik. Pada variabel prinsip akuntansi, pemakai jasa memberikan rerata yang lebih tinggi dibandingkan auditor eksternal.

Aturan Etika Kementerian Akuntan Publik ayat nomor 203 tentang Prinsip-prinsip Akuntansi menyebutkan :
Anggota KAP tidak diperkenankan:

- (1) Menyatakan pendapat atau memberikan penegasan bahwa laporan keuangan atau data keuangan lain suatu entitas disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum atau
- (2) Menyatakan bahwa ia tidak menemukan perlunya modifikasi material yang harus dilakukan terhadap laporan atau data tersebut agar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku,

apabila laporan tersebut memuat penyimpangan yang berdampak material terhadap laporan atau data secara keseluruhan dari prinsip-prinsip akuntansi yang ditetapkan oleh badan pengatur standar yang ditetapkan IAI. Dalam keadaan luar biasa, laporan atau data mungkin memuat penyimpangan seperti tersebut diatas. Dalam kondisi tersebut anggota KAP dapat tetap mematuhi ketentuan dalam butir ini selama anggota KAP dapat menunjukkan bahwa laporan atau data akan menyesatkan apabila tidak memuat penyimpangan seperti itu, dengan cara mengungkapkan penyimpangan dan estimasi dampaknya (bila praktis), serta alasan mengapa kepatuhan atas prinsip akuntansi yang berlaku umum akan menghasilkan laporan yang menyesatkan.

Menurut Robbins (1994:186) dalam buku *Organizational Behavior*, persepsi yang muncul dari seseorang dapat dipengaruhi oleh beberapa faktor antara lain wawasan, interes dan ekspektasi terhadap obyek yang bersangkutan. Perbedaan persepsi yang signifikan mengenai prinsip akuntansi antara auditor eksternal dan pemakai jasa bisa dipahami berdasarkan adanya perbedaan wawasan, interes dan ekspektasi dari kedua kelompok responden tersebut terhadap obyek penelitian (akuntan publik).

Dalam faktor prinsip akuntansi, auditor eksternal berkesempatan lebih banyak mengikuti kegiatan akuntan publik mengaudit beberapa (banyak) klien sehingga pengalamannya relatif lebih mendetail. Berdasarkan data survei responden auditor eksternal walaupun sebagian besar baru berpengalaman kerja selama 1-5 tahun namun dalam setahun bisa mengikuti proses audit sedikitnya di 5 perusahaan yang berbeda.

Sedangkan dari responden pemakai jasa relatif sedikit pengalamannya dalam hal berhubungan dengan akuntan publik. Menurut data survei responden pemakai jasa yang bekerja selama 10-20 tahun paling banyak hanya mengalami 3 kali pergantian akuntan publik.

Dari aspek interes, pemakai jasa tentu lebih menginginkan agar laporan keuangan dan sistem akuntansi yang dijalankannya dinilai wajar oleh akuntan publik serta sesuai dengan PABU (prinsip akuntansi berlaku umum). Sedangkan auditor eksternal relatif tidak berkepentingan terhadap kondisi apakah pemakai jasa sudah menjalankan sistem akuntansi yang sesuai standar atau tidak.

Dari aspek ekspektasi, pemakai jasa lebih mengharapkan akuntan publik untuk mendapatkan persepsi positif dalam hal tindakan pengujian yang dilakukannya saat audit apakah laporan keuangan klien telah mengikuti prinsip akuntansi atau tidak. Sedangkan auditor eksternal lebih berharap agar akuntan publik melakukan penilaian apa adanya terhadap kepatuhan klien dalam mengikuti prinsip akuntansi.

Analisis pada variabel lainnya hampir tidak ada perbedaan yang signifikan antara kedua kelompok responden. Namun ada data yang menarik pada variabel

tanggung jawab pada klien, sebanyak 17% responden kelompok auditor eksternal dan 20% responden kelompok pemakai jasa hanya memberi skor 2 terhadap variabel ini. Berarti ada persepsi negatif dari sebagian responden yang cukup signifikan terhadap aspek tanggung jawab akuntan publik pada klien. Meskipun demikian secara umum mayoritas responden memberikan persepsi positif mengenai aspek tanggung jawab akuntan publik pada klien.

Secara umum penelitian ini menghasilkan nilai persepsi kepatuhan akuntan publik yang relatif tinggi namun tidak bisa secara serta merta digeneralisasi karena keterbatasan penelitian ini. Penelitian ini hanya melibatkan pandangan dua kelompok responden saja padahal pihak-pihak yang mempunyai kompetensi dengan akuntan publik masih banyak antara lain pemerintah, pemilik modal, calon investor, bankir, pengurus pasar modal, dewan legislatif, penegak hukum dan masyarakat umum.

Simpulan dan Saran

Simpulan

Berdasarkan hasil pengujian data yang dilakukan maka dapat disimpulkan sebagai berikut :

- a. Secara umum tidak ada perbedaan persepsi yang signifikan antara auditor eksternal dan pemakai jasa mengenai kepatuhan akuntan publik.
- b. Variabel prinsip akuntansi yang membedakan secara signifikan persepsi antara auditor eksternal dan pemakai jasa mengenai kepatuhan akuntan publik.

Saran

Dengan analisis dan kesimpulan di atas maka dapat disarankan hal-hal sebagai berikut :

- a. Akuntan publik tetap diharapkan untuk selalu meningkatkan kompetensi profesionalnya dan ketaatannya pada etika profesi walaupun menurut persepsi auditor eksternal dan pemakai jasa tingkat kepatuhannya secara umum sudah cukup baik. Karena penelitian ini hanya mensurvei persepsi dari dua kelompok itu saja padahal pihak yang berkepentingan dengan profesionalisme akuntan publik meliputi kalangan yang lebih luas lagi.
- b. Keterbatasan yang ada pada penelitian ini membuka peluang untuk penelitian selanjutnya misalnya dengan menambah kelompok responden dari investor, aparat hukum, legislatif, LSM dan sebagainya sehingga akan diperoleh hasil yang lebih mendekati dengan kondisi sebenarnya kepatuhan akuntan publik.

Daftar Pustaka

- Agoes, Sukrisno, 1996, *Penegak Kode Etik Akuntan Indonesia*, Makalah dalam Konversi Nasional Akunansi III-KLB IAI, Semarang.
- Ancok, Djamaluddin, 1993, *Teknik Penyusunan Skala*, seri metodologi No.9 Edisi ketujuh, Pusat Penelitian Kependudukan Universitas Gajah Mada, Yogyakarta
- Andayani, Wuryan, 2002: Etika Profesi Tanggungjawab Auditor dan Pencegahan Kecurangan dengan Teknologi Baru, Malang, hal 40, *Media Akuntansi*
- Arens, Alvin a., dan J.K.Loebbecke, 1995, *Auditing*, 6 th Edition, Prentice Hall, Inc Englewood, Clift.
- Azwar, Saifuddin 2000, *Reliabilitas dan Validitas*, Penerbit Pustaka Pelajar, Yogyakarta .
- Beekun, Rafik I, 1997, *Islamic Business Ethics*, International Institute of Islamic Thought, Virginia, USA.
- Halim, Abdul, 1995, *Auditing I : Dasar-dasar Auditing Laporan Keuangan*, Penerbit UPPAMP YKPN.
- Hardjapamekas, Erry Riyana, 2002, Skandal Akuntan Kecelakaan atau Kecerakahan, *Majalah Tempo* Kolom No.20/XXXI.
- Harian Pikiran Rakyat*, 2002, 26 September
- Ikatan Akuntan Indonesia, 2002, *Standar Profesional Akuntan Publik*, Bagian Penerbitan STIE YKPN, Yogyakarta.
- Lovita, Erna, 2003, Analisa Lingkungan Bisnis Pada Profesi Akuntan Indonesia, *Jurnal Ekonomi STEI*, Vol.6, No 3, hal 50.
- Ludigdo, Unti, 1999, *Persepsi Akuntan dan Mahasiswa Terhadap Etika Bisnis*, Tesis, Program Pascasarjana UGM, Yogyakarta
- Maryani, Titik, 2001, *Survey Atas Faktor-faktor Yang Mempengaruhi Sikap dan Perilaku Etis Akuntan dan Pendapat Tentang Perlunya Pembinaan Moral di Kalangan Profesi Akuntan oleh IAI*, Skripsi (S1), Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Brawijaya, Malang.

- Muawanah, Umi dan Indriantoro, Nur, 2001, Perilaku Auditor dalam Situasi Konflik Audit : Peran Locus of Control, Komitmen Profesi dan Kesadaran Etis, *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*.
- Prayitno, D. Hari, 1999, *Pemahaman Mahasiswa dan Dosen Akuntansi Terhadap Etika Profesi Akuntan*. Skripsi (S1), Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Brawijaya, Malang.
- Rimbawan, T Donny, 1999, Maling, *Media Akuntansi*, hal 33.
- Robbins, Stephen P, 1994, *Organization Theory : Structure, Design And Applications*, Prentice-Hall, Inc, Englewood Cliffs, N.J
- Sihwahyoeni, dan Gudono M., 1999, *Persepsi Akuntan Terhadap Kode Etik Akuntan*. Makalah Simposium Nasional Akuntansi II-KAPd, Malang.
- Suharto, Harry, 2002, Aktivitas Bisnis pun Layak di Periksa Kepatuhan nya, *Media Akuntansi* hal 9.
- Tuanakotta, M Theodorus, 1982, *Petunjuk Pemeriksaan Akuntan Publik*, Edisi Ketiga, Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi, Uuniversitas Iindonesia, Jakarta.
- Turpen Richard. A dan Witmer Philip.R, 1997, Ethis In The Search For Accounting Employment: Student And Recruiter Preception, *Accounting Horizon*, Vol.2, No.2, hal 65